



**University of
Zurich**^{UZH}

**Zurich Open Repository and
Archive**

University of Zurich
University Library
Strickhofstrasse 39
CH-8057 Zurich
www.zora.uzh.ch

Year: 2016

BEPS Action 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch mit dem Principal Purpose Test - Implikationen und Handlungsbedarf für die Schweiz?

Simonek, Madeleine ; Becker, Martina

Posted at the Zurich Open Repository and Archive, University of Zurich

ZORA URL: <https://doi.org/10.5167/uzh-127677>

Journal Article

Originally published at:

Simonek, Madeleine; Becker, Martina (2016). BEPS Action 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch mit dem Principal Purpose Test - Implikationen und Handlungsbedarf für die Schweiz? IFF Forum für Steuerrecht:107-125.

BEPS Action 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch mit dem Principal Purposes Test – Implikationen und Handlungsbedarf für die Schweiz?

Prof. Dr. Madeleine Simonek/Martina Becker, M.A. HSG



Prof. Dr. Madeleine Simonek, Ordinaria für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich, Konsultantin bei Schellenberg Wittmer AG, Zürich, madeleine.simonek@rwi.uzh.ch



Martina Becker, M.A. HSG, wissenschaftliche Assistentin am Lehrstuhl für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich, martina.becker@rwi.uzh.ch

Mit der Zustimmung zum Schlussbericht zu BEPS Action 6 «Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances» hat sich die Schweiz als OECD-Mitglied (politisch) verpflichtet, einen neuen Mindeststandard zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen. Neben einer Ergänzung des Titels sowie der Einfügung einer Präambel in die Doppelbesteuerungsabkommen stehen mehrere Optionen zur Umsetzung des Mindeststandards zur Verfügung, wobei sich abzeichnet, dass sich die Schweiz für die Einfügung des Principal Purposes Test in ihre Doppelbesteuerungsabkommen entscheiden wird. Der Principal Purposes Test fragt nach den Hauptgründen einer bestimmten Struktur bzw. Transaktion. Stellt sich heraus, dass die Erlangung eines Abkommensvorteils einer der Hauptgründe für die gewählte Struktur oder Transaktion war, soll dieser Vorteil unter Anwendung des Principal Purposes Test verwehrt werden können. Trotz heftiger Kritik an der offenen unbestimmten Formulierung des Principal Purposes Test hat die OECD in ihrem Schlussbericht daran festgehalten. Werden der im Schlussbericht zu Action 6 ebenfalls enthaltene Kommentar zum Principal Purposes Test sowie seine einzelnen Elemente analysiert, offenbaren sich indes etliche Unklarheiten und Widersprüche. Diese sind bei der Auslegung des Principal Purposes Test einzubeziehen und müssen angesichts der – nicht nur aus schweizerischer Sicht – rechtsstaatlichen Grundproblematik einer allgemeinen Missbrauchsregel zu einer restriktiven Auslegung führen. Der Beitrag berücksichtigt die Entwicklungen bis 30. März 2016.

En approuvant le rapport final concernant la BEPS Action 6 «Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances», la Suisse s'est engagée (politiquement) en tant que membre de l'OCDE, à intégrer à ses conventions de double imposition un nouveau standard minimum en matière de lutte anti-abus. En plus du complètement du titre et de l'ajout d'un préambule dans les conventions de double imposition, coexistent plusieurs manières de mettre en œuvre le standard minimum, même si la Suisse semble devoir se décider pour l'introduction du Principal Purposes Test dans ses conventions de double imposition. Le Principal Purposes Test pose la question des principaux motifs d'une structure ou d'une transaction donnée. S'il apparaît que le bénéfice d'un avantage lié à la convention constitue une des raisons principales de la structure ou transaction choisie, celui-ci doit pouvoir être refusé sur la base du Principal Purposes Test. Malgré des critiques virulentes portant sur le fait que la formulation du Principal Purposes Test était trop ouverte et imprécise, l'OCDE a maintenu cette approche dans son rapport final. Si l'on analyse le commentaire que contient également le rapport final de l'Action 6 au sujet du Principal Purposes Test ainsi que ses éléments individuels, on note bien des imprécisions et contradictions. Celles-ci doivent être prises en compte dans le cadre de l'interprétation du Principal Purposes Test et doivent conduire à une interprétation restrictive en raison des problèmes que pose – par seulement du point de vue suisse – une règle anti-abus générale au regard des principes de l'Etat de droit. La contribution considère les développements jusqu'au 30 mars 2016.

Inhalt

1	Einführung und Themenabgrenzung	108	3.3	Verhältnis des Principal Purposes Test zu spezifischen Missbrauchsbestimmungen	118
2	Übersicht über Action 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch	110	3.4	Rechtsfolge des Principal Purposes Test	119
2.1	Elemente	110	3.5	Gewinndurchlaufregelung anstelle eines Principal Purposes Test	119
2.2	Änderung des Titels und der Präambel des OECD-MA	110	4	Spielraum bei der Umsetzung von Action 6	120
2.3	Spezifische Missbrauchsnorm in Form einer Limitation-on-Benefits Rule	111	5	Verhinderung von Missbräuchen nach den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz im Vergleich zum Principal Purposes Test	121
3	Inhalt und Bedeutung des Principal Purposes Test	113	5.1	Statuierte Missbrauchsbestimmungen	121
3.1	Wortlaut	113	5.2	Implizite allgemeine Missbrauchsklausel	122
3.2	Begriffselemente des Principal Purposes Test	113	6	Implikationen und Handlungsbedarf für die Schweiz?	123
3.2.1	«a benefit under this convention»	113		Literatur	124
3.2.2	«one of the principal purposes»	114		Berichte	125
3.2.3	«any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit»	116			
3.2.4	«if it is reasonable to conclude» [...] «unless it is established»	117			
3.2.5	«in accordance with the object and purposes of the relevant provisions of this Convention»	118			

1 Einführung und Themenabgrenzung

Am 5. Oktober 2015 publizierte die OECD die Schlussberichte zu den mit dem «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting» vorgeschlagenen 15 Massnahmen («Actions») des BEPS-Projekts.¹ Eingeteilt in die 3 Säulen Kohärenz, Substanz und Transparenz wollen die 15 Massnahmen doppelte Nichtbesteuerungen und Minderbesteuerungen vermeiden, die internationalen Besteuerungsregeln in der Weise ändern, dass Einkünfte dort besteuert werden, wo die wirtschaftliche Wertschöpfung tatsächlich stattfindet, und einen umfassenden Informationsaustausch in Bezug auf die Besteuerung multinational tätiger Unternehmen installieren.² Die Schweiz hat sich an der Erarbeitung der Schlussberichte aktiv beteiligt und ihnen als OECD-Mitglied zugestimmt; der Bundesrat beauftragte das EFD, Analysen und Vorschläge für

die Umsetzung der vorgeschlagenen Massnahmen zu erarbeiten.³

Die Schlussberichte zum BEPS-Projekt enthalten Mindeststandards, Empfehlungen und «best practices». Mit der Zustimmung zu den Schlussberichten hat sich die Schweiz als OECD-Mitglied (politisch) verpflichtet, zumindest die Mindeststandards umzusetzen. Zu diesen Mindeststandards gehört auch die Aufnahme von Missbrauchsbestimmungen in die Doppelbesteuerungsabkommen («DBA»)⁴ Unter dem Titel «*Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*» befasst sich der *Final Report zu Action 6* («Final Report») in drei Teilen mit folgenden Themen:⁵

- der Entwicklung von Bestimmungen zur Vermeidung von Abkommensmissbräuchen;
- der Klarstellung, dass DBA zu keinen doppelten Nichtbesteuerungen führen sollen; und
- steuerpolitischen Überlegungen für oder gegen den Abschluss eines DBA mit einem anderen Staat.

1 Der am 19. Juli 2013 publizierte Aktionsplan wie auch die 13 Final Reports (umfassend 15 Massnahmen) sind abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps-reports.htm>, besucht am 23. März 2016. Die Schlussberichte wurden am 1. Oktober 2015 durch den OECD-Rat genehmigt. Am 15./16. November 2015 haben auch die Regierungs- und Staatschefs der G20 von den Schlussberichten zustimmend Kenntnis genommen.

2 Vgl. als Überblick u. v. HUBER et al., Blickpunkt «BEPS» Base Erosion and Profit Shifting, StR 2014, 846 ff., StR 2015, 131 ff., 753 ff. und 952 ff.

3 Medienmitteilung des Bundesrats vom 5. Oktober 2015, Neue obligatorische internationale OECD-Standards bei der Unternehmensbesteuerung: Auch die Schweiz ist gefordert.

4 Der Bundesrat lässt in seiner Medienmitteilung (Anm. 3 vorne) offen, ob die Schweiz die notwendigen Anpassungen auf dem multilateralen oder dem bilateralen Weg vornehmen wird. Dazu Abschn. 4 hinten.

5 OECD, Final Report Action 6, 13, Rz 3.

Die Arbeiten der OECD zu Action 6 sind mit dem Final Report aber nicht abgeschlossen. Weitere Arbeiten sollen v. a. im Bereich der Abkommensberechtigung kollektiver und privater Anlagevehikel und von Personalvorsorgeeinrichtungen folgen.⁶ Zudem sind gewisse Änderungen des Methodenartikels geplant.⁷

Was die Vermeidung von Abkommensmissbräuchen betrifft, unterscheidet der Final Report zwischen 2 Arten von Missbräuchen:⁸

- solchen, in denen steuerpflichtige Personen Regelungen eines DBA zu umgehen versuchen, hauptsächlich über ein Treaty Shopping oder ein Rule Shopping;⁹ und
- solchen, in denen steuerpflichtige Personen innerstaatliche Regelungen zu umgehen versuchen und sich dabei auf Bestimmungen eines Abkommens stützen.

Dieser Beitrag befasst sich nur mit den vorgeschlagenen Ergänzungen zur ersten Form von Missbräuchen, die im Final Report den grössten Raum einnehmen, namentlich mit dem *Principal Purposes Test* («PPT»). Nach dem PPT soll ein Abkommensvorteil verweigert werden können, wenn einer der Hauptgründe (*«one of the principal purposes»*) der gewählten Struktur bzw. Transaktion in der Erreichung des Abkommensvorteils liegt und nicht nachgewiesen werden kann, dass die Gewährung des Abkommensvorteils mit Sinn und Zweck der entsprechenden Abkommensnorm im Einklang steht.¹⁰

Wie in der internationalen Literatur bereits vielfach geltend gemacht wurde, steht der PPT in einem Konflikt zum Grundsatz der Rechtssicherheit und zum Legalitätsprinzip.¹¹ Die Problematik ist ansatzweise vergleichbar mit derjenigen zum innerstaatlichen Institut der Steuerumgehung, trotz seiner abkommensrechtlichen Veranke-

rung, in Bezug auf den PPT infolge seiner offenen Formulierung aber potenziert. Diese fundamentale Kritik am PPT, die bereits in den Stellungnahmen zu den beiden Public Discussions Drafts vorgebracht wurde, hat im Final Report aber nur einen begrenzten Niederschlag gefunden. Festgehalten hat die OECD nahezu vollumfänglich am Wortlaut des vorgeschlagenen PPT.¹²

Die rechtsstaatliche Grundproblematik einer allgemeinen Missbrauchsregel soll in diesem Beitrag nicht thematisiert werden.¹³ Sie liegt in Bezug auf den PPT unzweifelhaft vor. Da sich dem Vernehmen nach das erste DBA der Schweiz mit einem PPT bereits in der Anhörung befindet, soll stattdessen analysiert werden, inwieweit der PPT, unter Berücksichtigung des dazu von der OECD vorgeschlagenen Kommentars, einen Auslegungsspielraum zulässt und ob dieser Auslegungsspielraum den rechtsstaatlichen Konflikt lösen oder zumindest mindern kann. In diesem Zusammenhang ist auch ein Blick auf die bestehenden Missbrauchsbestimmungen – einerseits die in den DBA der Schweiz ausdrücklich statuierten Missbrauchsbestimmungen und andererseits die nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts in jedem DBA implizit enthaltene allgemeine Missbrauchsregel – zu werfen.

Nicht eingegangen wird in diesem Beitrag auf die zweite im Final Report behandelte Form von Missbräuchen. Die dazu vorgeschlagenen Ergänzungen des Kommentars zum OECD-MA sind aber nicht minder interessant. Sie wollen sicherstellen, dass innerstaatliche Missbrauchsbestimmungen nicht über die Anwendung eines DBA unterlaufen werden können und führen durch Ergänzungen des Kommentars zu Art. 1 OECD-MA den darin bereits enthaltenen Grundsatz weiter aus, dass innerstaatliche Missbrauchsbestimmungen in aller Regel in keinem Konflikt zu einem anwendbaren DBA stehen.¹⁴ Die Begründung für diesen Grundsatz, zu dem die Schweiz mit dem Update 2003 des Kommentars zum OECD-MA eine einschränkende Bemerkung angebracht hat,¹⁵ wird mit den vorgeschlagenen Ergänzungen allerdings bedeutend revidiert.¹⁶

6 OECD, Final Report Action 6, 14 f., Rz 7 ff. Siehe dazu die kürzlich publizierten Discussion Drafts: OECD, Public Discussion Draft, Treaty residence of pension funds, 29 February 2016; OECD, Public Discussion Draft, Treaty entitlement of non-CIV funds, 24 March 2016.

7 OECD, Final Report Action 6, 88 f., Rz 64.

8 OECD, Final Report Action 6, 17, Rz 15. Ausführlicher und kritisch dazu DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 124 ff.

9 DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 125. Vgl. zu diesen beiden Begriffen aus schweizerischer Sicht u. a. JUNG, Trends und Entwicklungen bei der Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 7 f.

10 Vgl. für den vollständigen Wortlaut des PPT Abschn. 3.1 hinten.

11 Vgl. u. a. BÁEZ MORENO, GAARs and Treaties, From the Guiding principle to the Principal Purpose Test, 6 ff.; LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 11 und 17; DERS., BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, 660 und 663.

12 Dazu ausführlich Abschn. 3.2 hinten.

13 Vgl. zum Legalitätsprinzip und zum Grundsatz der Rechtssicherheit aus Sicht der Schweiz u. a. GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 254 ff.; MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, 205 ff., je mwH.

14 Rz 9.1–9.6 und 22.1 Kommentar zu Art. 1 OECD-MA. Dazu OECD, Final Report Action 6, 78 ff., Rz 53 ff., insb. Rz 59.

15 Rz 27.9 Kommentar zu Art. 1 OECD-MA. Vgl. zur Bemerkung der Schweiz auch Abschn. 2.2 hinten.

16 Dazu auch HONGLER/WINZAP, The application of the Swiss GAAR in a treaty context, 852 ff., sowie mit kritischer Analyse BÁEZ MORENO, GAARs and Treaties, From the Guiding principle to the Principal Purpose Test, 2 ff.; DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 135 ff. Grundsätzlich zur Verhinderung

2 Übersicht über Action 6: Verhinderung von Abkommens- missbrauch

2.1 Elemente

Der Final Report beinhaltet im Wesentlichen folgende drei Elemente zur Verhinderung von Abkommensmissbräuchen:¹⁷

- Änderung des Titels und Einfügung einer Präambel in das OECD-MA;
- Aufnahme einer spezifischen Missbrauchsnorm in Form einer Limitation-on-Benefits Rule («LOB-Regel»); und
- Aufnahme einer allgemeinen Missbrauchsnorm in Form des PPT.

Der im Final Report verlangte Mindeststandard umfasst aber nicht kumulativ alle drei Elemente. In jedem Fall sollen der Titel der DBA angepasst und die Präambel aufgenommen werden.¹⁸ Weiter soll es bspw. aber möglich sein, auf eine LOB-Regel zu verzichten und nur den PPT zu übernehmen oder eine LOB-Regel mit einer Gewinn durchlaufregel zu kombinieren.¹⁹

Neben der LOB-Regel schlägt der Final Report weitere spezifische Missbrauchsbestimmungen vor, auf die im Rahmen dieses Beitrags nicht eingegangen werden kann. Vorgeschlagen wird u. a.: den reduzierten Quellensteuersatz für Dividenden auf massgeblichen Beteiligungen nach Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA von einer Mindesthaltungsdauer von 365 Tagen abhängig zu machen und Art. 13 Abs. 4 OECD-MA dadurch zu verschärfen, als für die Beantwortung der Frage, ob mehr als 50 % des Werts der verkauften Anteile auf unbeweglichem Vermögen beruhen, auf den Zeitraum von 365 Tagen vor dem Verkauf abgestellt wird.²⁰ Nur optional wird vorgeschlagen, die tie-breaker-rule für juristische Personen nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA generell von einer Verständigungsvereinbarung abhängig zu machen.²¹ Weitere spezifische Missbrauchsbestimmungen, bspw. im Zusammenhang mit dem Dividendenartikel und der Besteuerung von Betriebsstätten in Drittstaaten, sind noch in

Bearbeitung und entsprechende Vorschläge sollen in der ersten Hälfte 2016 folgen.²²

Zur zweiten Form von Missbräuchen (vgl. Abschn. 1) gehört die vorgeschlagene «saving clause», die neu in Art. 1 Abs. 3 OECD-MA aufgenommen wird und klarstellen soll, dass ein Vertragsstaat durch ein Abkommen nicht daran gehindert wird, seine eigenen ansässigen Steuerpflichtigen zu besteuern.²³

Schliesslich werden Überlegungen dargelegt, die ein Staat vornehmen sollte, bevor er mit einem anderen Staat in die Verhandlung über ein DBA eintritt. Den Staaten sollen damit Argumente zur Verfügung gestellt werden, weshalb sie mit «low or no-tax jurisdictions» keine DBA-Verhandlungen aufnehmen sollten.²⁴ In diesem Zusammenhang wird auch eine optionale Abkommensbestimmung zu «*special tax regimes*» im Final Report genannt. Nach einem ersten Entwurf, der 2016 finalisiert werden soll, sollen einerseits in Art. 3 OECD-MA eine Definition des Begriffs «special tax regime» sowie andererseits in den Art. 11, 12 und 21 OECD-MA Bestimmungen darüber aufgenommen werden, dass die entsprechenden Abkommensvorteile Personen nicht zu gewähren sind, die von einem «special tax regime» profitieren. Interessanterweise wird eine «*notional interest deduction*», die im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III diskutiert wird, unter bestimmten Umständen ebenfalls als «special tax regime» bezeichnet.²⁵ Diese Entwicklung wird somit zu beobachten sein.

2.2 Änderung des Titels und der Präambel des OECD-MA

Jedes DBA soll künftig ausdrücklich festhalten, dass einer seiner Zwecke in der Vermeidung der Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung und Steuerumgehung besteht. Diese Zielsetzung soll mit einer Änderung des Titels sowie der Einfügung einer Präambel in das OECD-MA wie folgt erreicht werden:²⁶

von Abkommensmissbrauch mit innerstaatlichen Missbrauchs Vorschriften MATTEOTTI/KRENGER, Art. 1 N 328 ff. mwH.

17 OECD, Final Report Action 6, 18, Rz 19.

18 OECD, Final Report Action 6, 19, Rz 22.

19 Dazu ausführlicher Abschn. 4 hinten.

20 Zum Ganzen OECD, Final Report Action 6, 69 ff., Rz 27 ff. Ausführlicher u. a. DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 134 f.

21 Die Schweiz beabsichtigt zu Recht, an der derzeitigen tie-breaker-rule in ihren DBA festzuhalten: SCHELLING, Swiss Tax Treaty Policy, 217.

22 OECD, Final Report Action 6, 71, Rz 37 ff. und 75, Rz 49 ff. Hinzuweisen ist darauf, dass auch andere Massnahmen des BEPS-Projekts Missbrauchsbestimmungen enthalten, die teils zusätzlich oder alternativ zum PPT vorgeschlagen werden, wie bspw. Bestimmungen gegen die Aufteilung von Verträgen iZm dem Betriebsstättenbegriff (OECD, Final Report Action 7, 42, Rz 16 ff.).

23 OECD, Final Report Action 6, 86 f., Rz 61 ff. Ausführlicher u. a. DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 135 ff.

24 Dazu OECD, Final Report Action 6, 94, Rz 76 ff.

25 OECD, Final Report Action 6, 96, Rz 81.

26 OECD, Final Report Action 6, 91, Rz 72.

Titel neu:

«Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and capital and the preventing of tax evasion and avoidance»

Präambel neu:

«(State A) and (State B),

Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their co-operation in tax matters,

Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States)

Have agreed as follows:»

Die Vermeidung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung wird seit der Revision 2003 ausdrücklich als Zweck der DBA im Kommentar zu Art. 1 OECD-MA genannt.²⁷ Der Final Report spricht deshalb von einer «clarification» und nicht von einer Änderung.²⁸ Diese Ansicht dürfte nicht unangreifbar sein und trifft zumindest für die DBA der Schweiz nicht zu. Das Ziel, mit DBA auch Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen zu vermeiden, gehörte bislang nicht zum schweizerischen Vertragsverständnis, was in einer Bemerkung zum Kommentar zu Art. 1 OECD-MA denn auch ausdrücklich festgehalten wurde.²⁹ Zwar hat sich dieses Verständnis faktisch mit der Übernahme von Art. 26 OECD-MA in die DBA der Schweiz gewandelt;³⁰ das Ziel der Vermeidung von Steuerumgehungen geht indessen um ein Vieles weiter. Der neue Titel sowie die neue Präambel gehören nach der OECD indes zum Mindeststandard,³¹ zu dem sich alle OECD-Staaten verpflichtet haben. Die Schweiz wird somit nicht darum herkommen, diese Änderungen für ihre DBA zu übernehmen.³²

In Bezug auf künftige DBA sind der neue Titel sowie die Präambel aus auslegungstechnischer Sicht durchaus von Bedeutung.³³ Sie gehören nach Art. 31 Abs. 2 WÜRV³⁴ zum für die Auslegung einer Abkommensnorm massgebenden Zusammenhang und sind bei deren Interpretation demzufolge unmittelbar zu berücksichtigen³⁵ – allerdings nicht ausschliesslich, sondern gemeinsam mit den anderen massgebenden Auslegungselementen. Wie De Broe/Luts³⁶ zu Recht festhalten, können auf den neuen Titel und die Präambel allein keine Massnahmen gegen die doppelte Nichtbesteuerung oder die Minderbesteuerung gestützt werden. Namentlich wäre es bspw. unzulässig – ohne entsprechende konkrete Bestimmung im fraglichen DBA – aus dem Titel und der Präambel allein eine Subject-to-tax-Klausel³⁷ oder eine Switch-over-Klausel³⁸ ableiten zu wollen.³⁹ In der Auslegung der neu in die DBA aufzunehmenden allgemeinen und spezifischen Missbrauchsbestimmungen kann die geänderte Zielsetzung der DBA indessen von Bedeutung sein.⁴⁰

2.3 Spezifische Missbrauchsnorm in Form einer Limitation-on-Benefits Rule

Der Final Report schlägt die Aufnahme einer LOB-Regel in die DBA vor. Eine LOB-Regel setzt für die Gewährung der Abkommensvorteile – neben der Abkommensberechtigung als solcher – die Erfüllung weiterer Voraussetzungen voraus, bspw. hinsichtlich die konkrete Tätigkeit der steuerpflichtigen Person oder die Eigentumsverhältnisse. Es soll damit eine hinreichende Verbindung zwischen dem Rechtsträger und dessen Ansäs-

27 Rz 7 Kommentar zu Art. 1 OECD-MA. Die Bemerkung, dass DBA «should not, however, help tax avoidance and evasion», ist allerdings bereits seit 1977 im Kommentar aufgenommen. Dazu Final Report Action 6, 91, Rz 70.

28 OECD, Final Report Action 6, u. a. 91 (Titel zu Section B).

29 Rz 27.9 Kommentar zu Art. 1 OECD-MA. Die Bemerkung wurde von der Schweiz mit dem Update 2003 in den Kommentar zum OECD-MA eingebracht. Sie führt darin – wie in Abschn. 1 erwähnt – auch aus, dass innerstaatliche Missbrauchsbestimmungen nur dann angewendet werden sollten, wenn sie mit dem DBA übereinstimmen, insbesondere in Fällen, in denen das entsprechende DBA selber Missbrauchsbestimmungen enthalte, sowie dass CFC-Regeln gegen Sinn und Zweck von Art. 7 OECD-MA verstossen können.

30 Soweit ersichtlich wurde bisher einzig das DBA mit Frankreich auch im Titel angepasst und heisst seit dem Zusatzabkommen vom 27. August 2009 «Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht vom 9. September 1966» (SR 0.672.934.91).

31 OECD, Final Report Action 6, 19, Rz 22.

32 Ausführlicher Abschn. 4 hinten.

33 Die Bedeutung des Kommentars zum OECD-MA ist für die Auslegung eines DBA hingegen umstritten. Dazu u. a. MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung, N 159 ff.; OBERSON, Précis de droit fiscal international, § 3 N 115 ff.; OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 373 ff.

34 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, in Kraft getreten für die Schweiz am 6. Juni 1990 (SR 0.111).

35 So OECD, Final Report Action 6, 91, Rz 73 f. Ähnlich HONGLER/WINZAP, The application of the Swiss GAAR in a treaty context, 849.

36 Vgl. ausführlicher dazu DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 143 f.; PINETZ, Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, 118 f., der dem neuen Titel und der Präambel überhaupt eine massgebliche Bedeutung abspricht.

37 So auch PINETZ, Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, 119. Subject-to-tax-Klauseln machen die Freistellung eines bestimmten Einkommens im Ansässigkeitsstaat von der effektiven Besteuerung im Quellenstaat abhängig. Dazu SIMONEK, Art. 23 A, B N 62 ff.

38 Switch-over-Klauseln erlauben dem Ansässigkeitsstaat unter gewissen Voraussetzungen den Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode. Dazu SIMONEK, Art. 23 A, B N 103.

39 Weiter gehend VANISTENDAELE, Is the Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law?, 170.

40 So auch DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 144.

sigkeitsstaat sichergestellt und Treaty Shopping vermieden werden.⁴¹

LOB-Regeln sind in den DBA der USA seit den 1980er Jahren weit verbreitet.⁴² Aber auch Japan und Indien haben in ihre jüngeren DBA vermehrt LOB-Regeln aufgenommen.⁴³ Sogar dem OECD-MA ist eine entsprechende Regel nicht fremd. So findet sich in Rz 20 des Kommentars zu Art. 1 OECD-MA eine umfassende LOB-Klausel, die optional den Vertragspartnern zur Übernahme zur Verfügung gestellt wird.⁴⁴

Der Final Report enthält die LOB-Regel in zwei verschiedenen Ausführungen: einer detaillierten Bestimmung («*detailed version*») und einer vereinfachten Variante («*simplified version*»). Die vereinfachte Regel soll nur in Verbindung mit dem PPT Anwendung finden, d. h. in DBA aufgenommen werden, die einen kombinierten Ansatz von LOB-Regel und PPT verfolgen.⁴⁵ Fast zeitgleich mit der Erstellung des Final Reports überarbeitete die USA die LOB-Regel ihres Musterabkommens. Der Final Report behält sich deshalb vor, die vorgeschlagene LOB-Regel, gestützt auf die definitive Fassung des US-Musterabkommens, noch anzupassen.⁴⁶

Die derzeit im Final Report vorgeschlagene LOB-Regel zählt in Absatz 2 die qualifizierten ansässigen Personen («*qualified persons*») auf, die grundsätzlich sämtliche Abkommensvorteile beanspruchen können. Es sind dies: a. natürliche Person, b. ein Vertragsstaat inkl. seiner politischen Unterabteilungen bzw. lokalen Körperschaften, c. gewisse börsennotierte Gesellschaften, d. gewisse anerkannte gemeinnützige Organisationen und Personalvorsorgeeinrichtungen, e. Gesellschaften, die gewisse Anforderungen an ihre Besitzverhältnisse erfüllen, und f. gewisse kollektive Investmentvehikel.⁴⁷ Die konkreten Anforderungen an die in lit. c bis f genannten Rechtsträger werden in der *simplified version* und in der *detailed*

version unterschiedlich umschrieben; während die *simplified version* jeweils einen gewissen Auslegungsspielraum offenlässt, sind die Anforderungen in der *detailed version* – wie der Begriff sagt – sehr detailliert festgehalten.⁴⁸

In den Absätzen 3 und 4 der LOB-Regel sind der Aktivitätstest und der «*derivative benefits test*» geregelt, wiederum in einer *simplified* und einer *detailed version*, die nicht qualifizierten ansässige Personen erfüllen müssen, um trotzdem bestimmte Abkommensvorteile beanspruchen zu können. Der Aktivitätstest setzt voraus, dass das ansässige Unternehmen eine aktive Tätigkeit betreibt und die fraglichen Einkünfte mit dieser Unternehmenstätigkeit zusammenhängen;⁴⁹ der «*derivative benefits test*» stellt darauf ab, dass die entsprechenden Abkommensvorteile den Nutzungsberechtigten der ansässigen Person auch direkt zugestanden wären und setzt sich in der *detailed version* aus einem «*ownership test*» und einem «*base erosion test*» zusammen.⁵⁰

Schliesslich enthält die vorgeschlagene LOB-Regel in Absatz 5 auch einen «*discretionary relief*»: Sollte eine ansässige Person eines Vertragsstaates nicht als qualifizierter ansässige Person betrachtet werden und auch den Aktivitätstest oder den «*derivative benefits test*» nicht erfüllen, können ihr die Abkommensvorteile, gestützt auf einen Ermessensentscheid, trotzdem gewährt werden.⁵¹ Vorausgesetzt ist, dass nicht einer der Hauptgründe für die fragliche Gestaltung in der Erlangung des Abkommensvorteils lag.⁵²

Die Nachteile von LOB-Regeln sind allgemein bekannt: Sie sind starr und decken nur einen Teil denkbarer Treaty-Shopping-Fälle ab.⁵³ Auch die «*detailed version*» der vorgeschlagenen LOB-Regel muss nach dem Final Report deshalb von spezifischen Missbrauchsbestimmungen zu «*conduit arrangements*» begleitet sein, um den Mindeststandard zu erfüllen.⁵⁴ Die Überprüfung und Einhaltung einer LOB-Regel wird zudem als aufwändig und kostenintensiv empfunden.⁵⁵ Ihr Vorteil liegt indessen in

41 OECD, Final Report Action 6, 9, Executive Summary. Vgl. auch LUTZ/SCHMIDT, Art. 1 N 208 sowie zum Begriff Treaty Shopping ausführlich MATTEOTTI, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, Ziff. 1.

42 Siehe insb. Art. 22 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 0.672.933.61).

43 OECD, Final Report Action 6, 20, Rz 25. So auch nach Art. 22A Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 26. Dezember 1971 (SR 0.672.946.31), eingefügt mit dem Änderungsprotokoll vom 21. Mai 2010, in Kraft seit 30. Dezember 2011.

44 Rz 20 zu Art. 1 Kommentar zum OECD-MA.

45 OECD, Final Report Action 6, 22, Kommentar zur LOB-Regel Rz 2.

46 OECD, Final Report Action 6, 11, Executive Summary sowie 14, Rz 8 und 20, Rz 25.

47 OECD, Final Report Action 6, 21.

48 Dazu OECD, Final Report Action 6, 23 ff., Kommentar zur LOB-Regel Rz 4 ff.

49 OECD, Final Report Action 6, 36, Kommentar zur LOB-Regel Rz 44 ff.

50 OECD, Final Report Action 6, 42, Kommentar zur LOB-Regel Rz 58 f.

51 OECD, Final Report Action 6, 43, Kommentar zur LOB-Regel Rz 62 ff.

52 OECD, Final Report Action 6, 45, Kommentar zur LOB-Regel Rz 67.

53 So auch SCHELLING, Swiss Tax Treaty Policy, 217.

54 OECD, Final Report Action 6, 22, Kommentar zur LOB-Regel Rz 3. Dazu auch Abschn. 3.5 hinten.

55 Diese Problematik erkennt auch die OECD selber: OECD, Final Report Action 6, 14, Rz 6. So auch DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 128.

einer grösseren Rechtssicherheit,⁵⁶ vorausgesetzt, ihre Anwendung ist nicht zu komplex und wird nicht durch zusätzliche allgemeine oder weitere überlappende spezifische Missbrauchsbestimmungen zu stark erschwert.

3 Inhalt und Bedeutung des Principal Purposes Test

3.1 Wortlaut

Beim PPT handelt es sich um eine «General Anti Abuse Rule» (GAAR), das heisst um eine allgemeine Missbrauchsnorm. Wie der Name sagt, fragt der PPT nach den Hauptgründen («*principal purposes*») einer bestimmten Struktur bzw. Transaktion. Stellt sich heraus, dass die Erlangung eines Abkommensvorteils einer der Hauptgründe für die gewählte Struktur oder Transaktion war, soll dieser Vorteil unter Anwendung des PPT verwehrt werden können. Absatz 7 der vorgeschlagenen neuen Missbrauchsnorm des OECD-MA lautet wie folgt:⁵⁷

«7. Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.»

Auch betreffend den PPT betont der Final Report, dass eine ähnliche allgemeine Missbrauchsregel seit dem Update 2003 bereits im Kommentar zu Art. 1 OECD-MA enthalten ist.⁵⁸ Beim PPT handle es sich deshalb um einen blossen Zusammenzug resp. eine Wiederholung der Rz 9.5, 22, 22.1 und 22.2 des Kommentars zu Art. 1

OECD-MA.⁵⁹ Die OECD scheint somit davon auszugehen, dass der PPT bereits jedem DBA, das dem OECD-MA folgt, zumindest jedem DBA, das seit dem Update 2003 abgeschlossen wurde,⁶⁰ inhärent ist.⁶¹

In Rz 9.5 Kommentar zu Art. 1 OECD-MA wird zurzeit folgende Regel ausgeführt:⁶²

«A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions.»

Bereits ein erster vergleichender Blick auf den Wortlaut der beiden Regelungen zeigt, dass der PPT viel weiter geht als die bisherige Missbrauchsregel.⁶³ Nachfolgend sind die einzelnen Begriffsmerkmale des PPT deshalb einer vertieften Analyse zu unterziehen.

3.2 Begriffselemente des Principal Purposes Test

3.2.1 «a benefit under this convention»

Gemäss dem Kommentar der OECD zum PPT umfasst der Begriff «*benefit*» jegliche vom Quellenstaat oder dem Ansässigkeitsstaat, gestützt auf die Art. 6 bis 22, 23A und B sowie 24 OECD-MA, zu gewährenden Abkommensvorteile, sei es in Form einer Steuerreduktion oder Steuerausnahme, eines Steueraufschubs oder einer Steuerrückerstattung, sowie jegliche ähnliche, in einem Abkommen vereinbarten Ansprüche.⁶⁴ Nicht als Vorteile nach dem PPT angesehen werden der Anspruch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens oder gegebenenfalls Schiedsgerichtsverfahrens wie auch die Bestimmun-

56 So auch DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 128.

57 OECD, Final Report Action 6, 55, Kommentar zum PPT Rz 1. Der Public Discussion Draft zu Action 6, publiziert am 14. März 2014, verwendete noch die Formulierung «one of the main purposes of the arrangement or transaction» (OECD, Public Discussion Draft, 10, Rz 18 ff.). Es ist aber davon auszugehen, dass der Wechsel von main zu principal keinen materiellen Hintergrund hatte. Beide Adjektive werden im Oxford Dictionary als Synonyme aufgeführt (OXFORD UNIVERSITY PRESS, Oxford Dictionary of English, online Version 2015). So auch DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 131; PALAO TABOADA, OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6, 604, Anm. 11. Etwas differenzierend allerdings BAKER, The BEPS Action Plan in the Light of EU Law, 412.

58 Vgl. zum Update 2003 und zur Bedeutung der Einfügung der allgemeinen Missbrauchsregel in den Kommentar für die Schweiz: KOLB, Überblick über das Update 2002 des OECD-Musterabkommens, 276 ff.; MATTEOTTI, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, Ziff. 3.2.1.

59 OECD, Final Report Action 6, 18 f., Rz 19 sowie 55, Kommentar zum PPT Rz 1.

60 Spätere Änderungen und Ergänzungen des Kommentars zum OECD-MA können richtigerweise nach der in der Schweiz herrschenden Lehre für die Auslegung eines früher abgeschlossenen DBA keine Bedeutung haben. Dazu ausführlicher MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung, N 160; OBERSON, Précis de droit fiscal international, § 3 Rz 118; OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 380 ff.

61 Dazu auch HONGLER/WINZAP, The application of the Swiss GAAR in a treaty context, 850; PINETZ, Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, 115; DERS., Use of a Principal Purpose Test to Prevent Treaty Abuse, 275 f.

62 Diese Regel soll auch weiterhin im Kommentar zum OECD-MA enthalten sein und soll unabhängig vom bzw. ergänzend zum PPT zur Anwendung kommen: OECD, Final Report Action 6, 81, neuer Kommentar zu Art. 1 Rz 14.

63 So auch DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 131 f.; BÁEZ MORENO, GAARs and Treaties, From the Guiding principle to the Principal Purpose Test, 5 f.

64 OECD, Final Report Action 6, 56, Kommentar zum PPT Rz 7.

gen zum Informationsaustausch und zur Vollstreckungshilfe.⁶⁵

Durch den Zusatz «*under this convention*» wird klargestellt, dass nur Vorteile gemeint sind, die sich aus dem den PPT enthaltenden DBA ergeben. Es können keine Vorteile verwehrt werden, die auf einer innerstaatlichen Bestimmung oder einem anderen DBA oder einem sonstigen internationalen Vertrag basieren.⁶⁶ Gegebenenfalls greifen in diesem Fall innerstaatliche Missbrauchsbestimmungen bzw. die Missbrauchsbestimmungen des entsprechenden Vertrags.

Keine Ausführungen sind im Kommentar zum PPT zum Zusammenspiel zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat bei der Anwendung des PPT enthalten. Konflikte entstehen selbstredend, wenn nur einer der beiden Staaten den PPT anwendet und die steuerpflichtige Person dadurch in den beiden Staaten nach unterschiedlichen abkommensrechtlichen Normen besteuert wird.⁶⁷ Wie Lang⁶⁸ richtig festhält, stellt sich auch die Frage, ob der PPT bereits greifen soll, sobald sich die Steuersituation der steuerpflichtigen Person in *einem* Vertragsstaat verbessert, oder ob sie sich gesamthaft gesehen verbessern muss. Diese Frage stellt sich vor allem, wenn der Abkommensvorteil die Besteuerung im Quellenstaat betrifft und der Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwendet. Zielt das Verhalten einer steuerpflichtigen Person bspw. auf die Reduktion der Quellensteuer im Quellenstaat ab, verliert der Quellenstaat zwar Steuersubstrat, der Ansässigkeitsstaat hingegen erhält zusätzliches Steuersubstrat, in dem er niedrigere oder gegebenenfalls gar keine Quellensteuern zur Anrechnung bringen muss.⁶⁹ Die Steuersituation der steuerpflichtigen Person hat sich gesamthaft gesehen aber nicht verändert, auch wenn der Umstand, dass sie in ihrem Ansässigkeitsstaat eine niedrigere oder gegebenenfalls keine Quellensteuer zur Anrechnung brin-

gen muss, positive Auswirkungen auf ihre gesamte Anrechnungssumme oder gegebenenfalls auf die innerstaatliche Besteuerung haben kann.⁷⁰

Angesichts der Zielrichtung des PPT, Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen durch eine missbräuchliche Inanspruchnahme eines Abkommensvorteils verhindern zu wollen, kann freilich nur eine Gesamtbetrachtung in Frage kommen. Diese Betrachtungsweise steht auch im Einklang mit der Stossrichtung des BEPS-Projekts als solche, das Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen erst verhindern will, wenn Einkünfte aus grenzüberschreitender Tätigkeit aufgrund von Lücken oder der Wechselwirkung unterschiedlicher Steuersysteme gänzlich unbesteuert bleiben oder nur unangemessen niedrig besteuert werden.⁷¹

Basierend darauf muss richtigerweise davon ausgegangen werden, dass ein Abkommensvorteil in aller Regel nur vorliegen kann, wenn sich die steuerliche Situation der steuerpflichtigen Person *gesamthaft* unter Einbezug der totalen Steuerlast auf dem fraglichen Einkommen durch die gewählte Struktur oder Transaktion verbessert hat. Diese Gesamtansicht wird in der Praxis zweifelsohne – je nach den beteiligten Vertragsstaaten – schwierig umzusetzen sein. Es wird an der steuerpflichtigen Person liegen, die Gesamtbetrachtung als Teil des Nachweises, dass die Gewährung des Abkommensvorteils nicht Sinn und Zweck des Abkommens widerspricht, vorzubringen.⁷²

3.2.2 «one of the principal purposes»

Das wohl am intensivsten diskutierte Kriterium des PPT ist das subjektive Element oder mindestens das Element, das einem subjektiven am nächsten kommt:⁷³ Der PPT fragt nach den *Hauptgründen* für eine bestimmte Gestaltung.⁷⁴ Sofern die Erlangung eines Abkommensvorteils

65 LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 6 f.; DERS., BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, 656 f.

66 DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 131; LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 6; DERS., BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, 656; PALAO TABOADA, OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6, 606; PINETZ, Use of a Principal Purpose Test to Prevent Treaty Abuse, 277 f.

67 Dazu Abschn. 3.4 hinten zur Rechtsfolge des PPT.

68 LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 7; DERS., BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, 657 f.

69 Dazu ausführlicher LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 7 f. Vgl. auch PINETZ, Use of a Principal Purpose Test to Prevent Treaty Abuse, 279 f.

70 Zu denken ist bspw. an Vorteile bei der Berechnung des Beteiligungszugs.

71 OECD, Aktionsplan, 14.

72 Dazu Abschn. 3.2.5 hinten.

73 Vgl. zu den umfangreichen Kritiken die auf der Website der OECD publizierten Stellungnahmen zu den Public Discussion Drafts: OECD, Comments received on public discussion draft – BEPS Action 6: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, 11 April 2014, sowie OECD, Comments received on revised public discussion draft – Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, 18 June 2015. Weiter aus der Literatur: BAKER, The BEPS Action Plan in the Light of EU Law, 413; DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 131 f.; LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 9; PALAO TABOADA, OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6, 604.

74 DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 132; LANG, BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, 659; BAKER, The BEPS Action Plan in the Light of EU Law, 413.

einer der Hauptgründe für die Transaktion war, ist dieser Vorteil nicht zu gewähren. Die Erlangung des Abkommensvorteils muss nicht der alleinige, noch nicht einmal der hauptsächliche Grund gewesen sein. Es genügt, dass die Erreichung des Abkommensvorteils einer der Hauptgründe war.⁷⁵ Wann von einem Hauptgrund und wann von einem Nebengrund gesprochen werden kann und in welchem Verhältnis mehrere Hauptgründe zueinander stehen, wird nicht ausgeführt.⁷⁶

Die zu den Discussion Drafts zu Action 6 vorgebrachten Kritiken weisen richtigerweise darauf hin, dass steuerliche Überlegungen – von einem vernünftigen Geschäftsmann oder einer vernünftigen Geschäftsfrau – in jeder geschäftlichen Entscheidung zu berücksichtigen sind und Unternehmen nicht dafür verurteilt werden können, dass sie auf steuerliche Anreize reagieren, die teilweise bewusst zur Attraktion von Unternehmen und Investitionen geschaffen wurden.⁷⁷ Die Schwelle sei zu tief angesetzt, und ein Vorteil dürfe nur verweigert werden, wenn zumindest der hauptsächliche Grund in der steuerlichen Ausnutzung eines Abkommens liege. Spielten steuerliche Überlegungen zwar eine Rolle, würden aber auch ökonomische Ziele verfolgt, sei der Vorteil nicht zu verwehren.⁷⁸

Der vorgeschlagene Kommentar zum PPT nimmt diese Kritik teilweise auf; er bleibt aber in mehreren Bereichen vage und widersprüchlich. Es sind Aussagen zu finden, die eher für eine restriktive Anwendung des PPT sprechen, und andere, die das Tor für seine Anwendung weit öffnen. So hält der Kommentar zum PPT einerseits fest, dass nicht leichtfertig davon ausgegangen werden dürfe, dass einer der Hauptgründe in der Erlangung eines Abkommensvorteils liege.⁷⁹ Transaktionen, die untrennbar mit der eigentlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zusammenhängen und nicht steuerlich bestimmt seien, sollen nicht unter den PPT fallen, selbst wenn daraus ein steuerlicher Vorteil resultiere.⁸⁰ Es dürfe auch nicht einzig, gestützt auf das Ergebnis einer Gestaltung, auf deren Zweck geschlossen werden. Allerdings sei in Fällen, in denen *«an arrangement can only be reason-*

*able explained by a benefit that arises under a treaty»*⁸¹, davon auszugehen, dass einer der Hauptgründe der Gestaltung in der Erlangung des Abkommensvorteils lag. Freilich: Wenn eine Gestaltung vernünftigerweise *nur* mit einem Abkommensvorteil erklärt werden kann, stellt die Erreichung dieses Abkommensvorteils gerade den Hauptgrund der Gestaltung und nicht einen von mehreren Hauptgründen dar. Andererseits führt der vorgeschlagene Kommentar zum PPT auch aus: *«The reference to <one of the principal purposes> in paragraph 7 means that obtaining the benefit under a tax convention need not be the sole or dominant purpose of a particular arrangement or transaction. It is sufficient that at least one of the principal purposes was to obtain the benefit»*⁸². Mit anderen Worten: Eine klare Linie kann dem vorgeschlagenen Kommentar in der Auslegung des weiten Wortlauts des PPT nicht entnommen werden.

Der vorgeschlagene Kommentar zum PPT enthält auch mehrere *Beispiele*, die die Anwendung des PPT veranschaulichen sollen. In der Mehrheit der in Rz 14 Kommentar zum PPT⁸³ dargelegten Beispiele, nämlich in 7 von 10 Beispielen, wird eine Anwendung des PPT verneint, weil die Erlangung des Abkommensvorteils nicht einer der Hauptgründe der gewählten Transaktion darstelle. Diese 7 Beispiele sind freilich ziemlich eindeutig und stellen Gestaltungen und Strukturen dar, die unmittelbar mit der geschäftlichen Tätigkeit des Unternehmens verbunden sind. Bspw. kann einer Gesellschaft, die zur Erweiterung ihrer Geschäftstätigkeit und zur Einsparung von Kosten eine Betriebsstätte in einem kostengünstigen Staat errichten will, kein Vorwurf gemacht werden, wenn sie die Betriebsstätte in einem Staat errichtet, mit dem ein DBA besteht (Beispiel C). Auch die Errichtung einer konzerninternen Managementgesellschaft in einem Staat mit einem günstigen und weiten DBA-Netz fällt nicht unter den PPT, sofern die Managementgesellschaft effektiv mit Substanz und Personal im entsprechenden Staat tätig ist und dieser zudem – neben dem vorteilhaften und günstigen DBA-Netz – weitere Vorteile wie politische Stabilität und ein zuverlässiges Rechtssystem aufweist (Beispiel G). Wenn ein kollektives Anlagevehikel seine grenzüberschreitenden Anlageentscheide unter Berücksichtigung abkommensrechtlicher Vorteile fällt, stellt dies auch dann keinen Fall dar, der unter den PPT fällt, wenn an diesem Anlagevehikel auch nicht in diesem Staat ansässige Investoren beteiligt sind. Voraussetzung ist aber, dass die Investoren ihre Investitionen nicht von bestimmten Anlagen des kollektiven Anlagevehikels

75 OECD, Final Report Action 6, 58, Kommentar zum PPT Rz 12.

76 So LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 10 f.

77 DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 132; HOOR/KREMER, The OECD discussion draft on BEPS Action 6 (prevent treaty abuse), 16; PINETZ, Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, 116 f.

78 DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 132; im Ergebnis auch LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 10 f.

79 OECD, Final Report Action 6, 58, Kommentar zum PPT Rz 10.

80 OECD, Final Report Action 6, 58, Kommentar zum PPT Rz 13.

81 Zit. OECD, Final Report Action 6, 58, Kommentar zum PPT Rz 10.

82 Zit. OECD, Final Report Action 6, 58, Kommentar zum PPT Rz 12.

83 OECD, Final Report Action 6, 59 ff.

abhängig gemacht haben und diese ihre Anlageentscheidung nicht auf die steuerliche Situation der Investoren abstimmt (Beispiel D). Weiter liegt nach dem Beispiel E kein Fall vor, der unter den PPT fällt, wenn eine Gesellschaft, die bereits 24 % einer Tochtergesellschaft hält, 1 % der Aktien dieser Gesellschaft hinzuerwirbt, um von einem neu zwischen den beiden Staaten abgeschlossenen DBA und dem reduzierten Quellensteuersatz für massgebliche Beteiligungen nach Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA profitieren zu können.

In 3 Beispielen wird eine Anwendung des PPT befürwortet, sofern nicht andere Gründe dargelegt werden, die dagegen sprechen. Auch diese Beispiele sind in der gewählten Darstellung recht klar: Die Beispiele A und B betreffen die Abtretung von dividendenträchtigen Aktien oder Dividendenansprüchen an Tochtergesellschaften, die für die Dividenden ein günstigeres DBA beanspruchen können als die Muttergesellschaft. Das Beispiel J bezieht sich auf die Aufteilung eines Bauauftrages von 22 Monaten auf zwei Tochtergesellschaften, um die Begründung einer Baubetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA im Staat der Bauausführung zu vermeiden.⁸⁴

Gestützt auf diese Beispiele könnte der Schluss gezogen werden, dass die OECD mit dem PPT einen ansatzweise gangbaren Weg gehen will, der nicht so weit von der Praxis der schweizerischen Steuerbehörden zur Steuerumgehung, insbesondere zur Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2 VStG, entfernt ist. Allerdings hat die OECD, trotz der zu den Discussion Drafts vorgebrachten Kritik,⁸⁵ an der Formulierung «one of the principal purposes» festgehalten. Wie bereits geltend gemacht wurde,⁸⁶ kann der Wortlaut bei der Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrags nicht völlig auf die Seite geschoben werden; ihm kommt – im Vergleich zur Auslegung innerstaatlicher Normen – eine erhöhte Bedeutung zu.⁸⁷ Vorzuziehen wäre somit eine Anpassung des Wortlauts des PPT.⁸⁸ Die Formulierung «one of the principle purposes» ist in ih-

rem Wortlaut indes nicht sehr klar und stark auslegungsbedürftig. Neben einem eindeutigen und klaren geschäftlichen Zweck einer Struktur oder Transaktion hat ein anderer «principal purpose» gar keinen Platz mehr, d. h. der sich daraus ergebende Abkommensvorteil stellt zwar eine Folge und gegebenenfalls auch einen Zweck, aber keinen hauptsächlichen Zweck der gewählten Struktur oder Transaktion dar.

Es soll nicht verschwiegen werden, dass diese Interpretation mit einigen Ausführungen im Kommentar zum PPT kollidiert, aber auch von den bereits vorne genannten bestätigt wird. Zu den kollidierenden Ausführungen gehört ein in Rz 12 Kommentar zum PPT aufgeführtes Beispiel, das den geplanten Verkauf einer Liegenschaft durch eine nichtansässige Person anspricht. Wechsle nun diese Person vor dem geplanten Verkauf ihren Wohnsitz in einen der beiden Vertragsstaaten und habe sie diesen Wechsel hauptsächlich vorgenommen, um von Abkommensvorteilen zu profitieren, könne der PPT zur Anwendung kommen, selbst wenn dem Wohnsitzwechsel weitere hauptsächliche Gründe wie eine einfachere Abwicklung des Verkaufs oder bessere Reinvestitionsmöglichkeiten zugrunde liegen. Es versteht sich von selbst, dass die entscheidende Frage stattdessen darin bestehen müsste, ob der Wohnsitzwechsel tatsächlich vollzogen wird und die steuerpflichtige Person tatsächlich die Absicht hat, daran festzuhalten.

3.2.3 «any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit»

Die Begriffe «*arrangement or transaction*» sind gemäss dem Final Report weit zu verstehen. Gemeint ist jegliche Art von Vertrag, Abmachung, Vereinbarung, Gestaltung, Transaktion oder Reihe von Transaktionen, unabhängig davon, ob diese rechtlich durchsetzbar sind oder nicht.⁸⁹ Auch die Formulierung «*directly or indirectly*» wurde absichtlich weit gefasst. Auch Transaktionen, die erst über einen Zwischenschritt zu einem Abkommensvorteil führen, sollen umfasst sein.⁹⁰

Als Beispiel erwähnt der Final Report den Fall, in dem eine Gesellschaft im Staat T (TCo) ein in einem geschäftlichen Zusammenhang begründetes zinsbringendes Darlehen gegenüber SCo, mit Sitz im Staat S, auf eine Tochtergesellschaft im Staat R (RCo) überträgt, weil nur im Verhältnis zwischen den Staaten R und S, nicht aber im Verhältnis zwischen den Staaten T und S ein DBA be-

84 Für Staaten, die den PPT nicht übernehmen, wird in Action 7, Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status, empfohlen, der künstlichen Aufspaltung von Verträgen mit einer spezifischen Missbrauchsbestimmung, die auf Art. 5 Abs. 3 OECD-MA bzw. das entsprechende DBA Bezug nimmt, zu begegnen (OECD Final Report Action 7, 42 ff., Rz 16 ff.).

85 Dazu namentlich LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 11 f. mwN. Siehe auch Anm. 73 vorne.

86 LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 12; DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 132.

87 Dazu im Allgemeinen MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung, N 105 mwN.

88 So die Forderung von LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 12, und DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 132.

89 OECD, Final Report Action 6, 57, Kommentar zum PPT Rz 9.

90 OECD, Final Report Action 6, 57, Kommentar zum PPT Rz 8. Kritisch dazu LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 9 f.

steht. In diesem Beispiel könne die Anwendung des Zinsenartikels des DBA R-S verweigert werden, wenn einer der Hauptgründe für die Übertragung des Darlehens von der TCo an die RCo in der Erlangung des Abkommensvorteils lag.⁹¹

3.2.4 «if it is reasonable to conclude» [...] «unless it is established»

Diese beiden Satzbausteine des PPT regeln sowohl das Beweismass als auch die Beweislastverteilung. Auf Seiten der Steuerbehörden verlangt der PPT keinen eindeutigen Nachweis; es genügt: «*if it is reasonable to conclude* (...)». Es muss also «vernünftigerweise davon ausgegangen werden können», dass einer der Hauptgründe der Gestaltung in der Erlangung eines Abkommensvorteils liegt.

Nach dem Final Report bedingt die Entscheidung darüber, ob ein Abkommensmissbrauch vorliegt, eine objektive Analyse sämtlicher verfolgter Ziele und Zwecke aller involvierten Personen bzw. Parteien. Zu berücksichtigen seien die gesamten Hintergründe und Umstände der Gestaltung, und die Beurteilung sei gestützt auf eine sorgfältige Abwägung aller Umstände des Einzelfalls vorzunehmen.⁹² Es dürfe nicht leichtfertig davon ausgegangen werden, dass einer der Hauptgründe die Erlangung eines Abkommensvorteils war. Gleichzeitig sei es aber auch nicht notwendig, dass die Steuerbehörde einen schlüssigen oder endgültigen Beweis dafür finde, dass die Transaktion steuerlich motiviert war.⁹³ Diese abwägenden Ausführungen im Final Report können nicht darüber hinwegtäuschen, dass der PPT das Beweismass für die Steuerbehörden eher niedrig ansetzt.⁹⁴

Im schweizerischen Steuerrecht bildet der Vollbeweis die höchstmögliche Beweisanforderung. Sämtliche reduzierten Beweisanforderungen stellen Beweiserleichterungen dar.⁹⁵ Die Anforderungen an das Beweismass werden von einem Teil der Lehre in drei Gruppen aufgeteilt: Vom «vollen Beweis» wird das Beweismass der «überwiegenden Wahrscheinlichkeit» sowie des reinen «Glaubhaftmachens» abgegrenzt. Das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit findet v. a. im Sozialversiche-

rungsrecht Anwendung und verpflichtet das Gericht, derjenigen Sachverhaltsdarstellung zu folgen, «welche die wahrscheinlichste aller Möglichkeiten darstellt».⁹⁶ Bei einem Glaubhaftmachen genügt es hingegen, dass die Möglichkeit besteht, dass sich die Tatsachen so zugegetragen haben, wie behauptet, wobei nicht ausgeschlossen werden muss, dass sich die Verhältnisse anders gestalteten.⁹⁷

Bei der Formulierung «*reasonable*» kann offensichtlich nicht mehr von einem Vollbeweis ausgegangen werden. Es steht ausser Frage, dass eine Beweiserleichterung für die Steuerverwaltung vorliegt. Unter Berücksichtigung des Kommentars zum PPT ist davon auszugehen, dass ein Glaubhaftmachen aber nicht genügt, sondern eher das Beweismass der «überwiegenden Wahrscheinlichkeit» Anwendung finden sollte. Das reduzierte Beweismass für die Steuerbehörden kann immerhin damit erklärt werden, dass diese die Absicht der steuerpflichtigen Person nur schwierig nachweisen können⁹⁸ und ist uns mit Blick auf die Steuerumgehung nicht völlig fremd.⁹⁹

Die steuerpflichtige Person demgegenüber hat zu beweisen («*established*»), dass ihre Gestaltung mit Sinn und Zweck der entsprechenden Abkommensnorm in Einklang steht. Bei dieser Formulierung ist von einem Vollbeweis nach schweizerischem Verständnis auszugehen. Gemäss Bundesgericht gilt der strikte Beweis als Regelbeweismass und ist erbracht, «wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen»¹⁰⁰. Die Tatsache, dass das Beweismass für die Steuerbehörden und die steuerpflichtige Person unterschiedlich hoch ausgestaltet ist, führt faktisch zu einer Beweislastumkehr¹⁰¹ – es liegt hauptsächlich an der steuerpflichtigen Person nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des PPT nicht erfüllt sind.¹⁰²

91 OECD, Final Report Action 6, 57, Kommentar zum PPT Rz 8.

92 OECD, Final Report Action 6, 57, Kommentar zum PPT Rz 10 f.

93 OECD, Final Report Action 6, 57, Kommentar zum PPT Rz 10 f.

94 Pränant LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 9: «Die Schlagseite zugunsten der Behörde ist aber nicht zu verkennen». Er sieht die Gefahr, dass die Behörden versucht sein könnten, bereits aus dem Vorliegen eines Vorteils auf die Absicht zu schliessen. So auch DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 132; PALAO TABOADA, OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6, 605.

95 SCHÄR, Das Beweismass im Steuerrecht (I), 7 f.

96 KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, N 482.

97 KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, N 482.

98 PINETZ, Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, 116.

99 Was aber gerade die rechtsstaatliche Problematik von mit subjektiven Elementen operierenden Missbrauchsbestimmungen ist. Dazu in Bezug auf den PPT BÄEZ MORENO, GAARs and Treaties, From the Guiding principle to the Principal Purpose Test, 6 f. mwN.

100 BGE 5.11.2015, 2C_605/2015, E. 2.3.2; vgl. auch BGE 130 III 321 E. 3.2 S. 324 und BGE 6.8.2015, 2C_16/2015, E. 2.5.3. Dazu auch SCHÄR, Das Beweismass im Steuerrecht (I), 6 f.

101 So auch DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 132.

102 Ähnlich DANON/SCHILLING, Switzerland in a Post-BEPS World, 205.

3.2.5 «in accordance with the object and purposes of the relevant provisions of this Convention»

Ist eine Gestaltung gegeben, deren Hauptgrund auch in der Erlangung eines Abkommensvorteils liegt, kommt der PPT grundsätzlich zur Anwendung, ausser die Gewährung des Abkommensvorteils ist in der fraglichen Situation mit Sinn und Zweck der betreffenden Abkommensbestimmung vereinbar.¹⁰³ Wie soeben dargelegt, ist dieser Nachweis von der steuerpflichtigen Person zu erbringen. Dieser letzte Satzteil verhindert somit, dass ein Abkommensvorteil pauschal verwehrt wird, sobald eine gewählte Struktur auch steuerlich motiviert ist bzw. steuerliche Gründe eine hauptsächliche Rolle spielen.

Was der Final Report unter diesem Satzteil versteht, ergibt sich vor allem aus den bereits angesprochenen 10 Beispielen:¹⁰⁴ Zum einen wird das Vorliegen eines steuerlichen Hauptmotivs in Fällen, in denen ein Unternehmen oder eine Unternehmensgruppe im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftstätigkeit handelt, verneint; zum anderen wird in solchen Fällen nicht als Nachteil angesehen, wenn das Unternehmen oder die Unternehmensgruppe ihre Geschäftstätigkeit in einem Staat ausführt, der ein attraktives und weites DBA-Netz hat. Es sei gerade das Ziel von DBA, grenzüberschreitende Investitionen, den internationalen Handel und die Mobilität von Personen und Kapital zu fördern.¹⁰⁵

Das Element «*in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention*» kann somit nicht losgelöst vom Element «*one of the principal purposes*» ausgelegt werden. Hinzu kommt, dass es schwierig bis unmöglich ist zu bestimmen, was Sinn und Zweck einer einzelnen Abkommensnorm sind. Die mit dem PPT vor allem angesprochenen Verteilungsnormen haben in aller Regel keinen eigenen selbstständigen Zweck; sie dienen dazu, die Ausübung der Steuerhoheiten unter den Vertragsstaaten abzugrenzen und damit, in der Regel in Kombination mit dem Methodenartikel, eine doppelte Besteuerung zu vermeiden. Mit «object and purpose» kann in Bezug auf die Verteilungsnormen im Grunde nur die sich aus der neuen Präambel bzw. der dazu angefügten Klammer¹⁰⁶ ergebende Zielsetzung gemeint sein, dass Vorteile eines DBA nicht Personen zukommen sollen, die nicht abkommensberechtigt sind.¹⁰⁷ Einzig bei Gestaltungen, die ein Rule Shopping bezwecken, kann ge-

gebenenfalls auf Sinn und Zweck der fraglichen Abkommensbestimmung selber abgestellt werden, bspw. wenn die Anwendung des reduzierten Quellensteuersatzes für massgebliche Beteiligungen nach Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA in Frage steht. Es kann aus dem Zusammenspiel der beiden Elemente des PPT somit geschlossen werden, dass der PPT grundsätzlich nicht zur Anwendung kommen kann, wenn die Abkommensvorteile einer Struktur oder Transaktion abkommensberechtigten Personen zukommen. Auch unter diesem Blickwinkel ist das Kriterium «one of the principal purposes» demzufolge zu relativieren. Zweifellos wäre es freilich vorzuziehen gewesen, der PPT würde diese Stossrichtung, wie es in den neueren Missbrauchsklauseln der DBA der Schweiz der Fall ist,¹⁰⁸ anstelle der offenen Formulierung ausdrücklich benennen.

3.3 Verhältnis des Principal Purposes Test zu spezifischen Missbrauchsbestimmungen

Der Final Report schlägt neben dem PPT auch die Einführung einer LOB-Regel sowie weiterer spezifischer Missbrauchsbestimmungen vor.¹⁰⁹ Die Frage, wie sich diese unterschiedlichen Missbrauchsbestimmungen gegenüberstehen, wird im Final Report für das Verhältnis zwischen der LOB-Regel und dem PPT ausdrücklich beantwortet: Die LOB-Regel und der PPT ergänzten sich und sollen unabhängig voneinander ausgelegt und angewendet werden.¹¹⁰ Es seien durchaus Sachverhalte denkbar, in denen ein Abkommensvorteil, gestützt auf den PPT, einer nach der LOB-Regel qualifiziert ansässigen Person verweigert werde. Diese systematische Stellung innerhalb der Missbrauchsbestimmungen kommt im Wortlaut des PPT selber zum Ausdruck, indem er mit den Worten «Notwithstanding the other provisions of this Convention» beginnt.¹¹¹ Angesichts dieser Bedeutung des PPT wird dessen systematische Einordnung im siebten Absatz des Artikels zur Missbrauchsbekämpfung auch in Frage gestellt¹¹² und eine Platzierung zu Beginn des OECD-MA, insb. in Art. 1, vorgeschlagen.¹¹³

103 OECD, Final Report Action 6, 55, Kommentar zum PPT Rz 2.

104 Abschn. 3.2.2 vorne.

105 OECD, Final Report, 6, 56, Kommentar zum PPT Rz 6 und 59 ff., Kommentar zum PPT Rz 14, insb. Beispiele C und D.

106 Zum Wortlaut Abschn. 2.2 vorne.

107 Ähnlich BÄEZ MORENO, GAARs and Treaties, From the Guiding principle to the Principal Purpose Test, 11 f.

108 Dazu Abschn. 5.1 hinten.

109 Dazu Abschn. 2.1 und 2.3 vorne.

110 OECD, Final Report Action 6, 55 f., Kommentar zum PPT Rz 3 ff. Kritisch dazu v. a. DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 133.

111 Detaillierter LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 8. So auch DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 133; HONGLER/WINZAP, The application of the Swiss GAAR in a treaty context, 850.

112 PALAO TABOADA, OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6, 603.

113 So STEWART, Abuse and Economic Substance in a Digital BEPS World, 404.

Die Frage, in welchem Verhältnis sich eine allgemeine und eine spezifische Missbrauchsbestimmung gegenüber stehen, ist nicht neu und wurde schon oft diskutiert, nicht nur in Bezug auf internationale, sondern auch auf innerstaatliche Sachverhalte.¹¹⁴ Auch wenn der Kommentar zum PPT festhält, dass die LOB-Regel und der PPT unabhängig voneinander ausgelegt werden sollen, bedeutet dies nicht, dass dieselben potentiell missbräuchlichen Sachverhaltselemente parallel unter beiden Missbrauchsbestimmungen geprüft werden dürfen. Gestützt auf den Grundsatz der Rechtssicherheit und des Vertrauensprinzips können bereits unter der LOB-Regel oder einer anderen spezifischen Missbrauchsbestimmung geprüfte und für nicht missbräuchlich befundene Sachverhaltselemente nicht mehr unter den PPT fallen.¹¹⁵ Diese Ansicht vertritt im Grunde auch der Final Report, auch wenn seine Ausführungen dazu zu knapp und nicht ganz schlüssig sind.¹¹⁶

3.4 Rechtsfolge des Principal Purposes Test

Kommt ein Vertragsstaat zum Ergebnis, dass eine bestimmte Struktur bzw. Transaktion dem PPT nicht standhält, ist der Abkommensvorteil, den die steuerpflichtige Person durch ihr Vorgehen erlangen wollte, zu verweigern.¹¹⁷ Es ist davon auszugehen, dass der Final Report damit eine vollständige Verweigerung des Vorteils meint und die dadurch allenfalls entstehende Doppelbesteuerung hinnimmt.¹¹⁸

Lediglich optional schlägt er nämlich eine zusätzliche Bestimmung vor, die sicherstellen soll, dass die steuerpflichtige Person durch die Anwendung des PPT nicht

schlechter gestellt wird, als wenn sie die missbräuchliche Handlung nicht vorgenommen hätte. In einem Abs. 8 könne folgende Bestimmung aufgenommen werden:¹¹⁹

«8. Where a benefit under this Convention is denied to a person under paragraph 7, the competent authority of the Contracting State that would otherwise have granted this benefit shall nevertheless treat that person as being entitled to this benefit, or to different benefits with respect to a specific item of income or capital, if such competent authority, upon request from that person and after consideration of the relevant facts and circumstances, determines that such benefits would have been granted to that person in the absence of the transaction or arrangement referred to in paragraph 7. [...]»

Ein über die Verweigerung des fraglichen Abkommensvorteils hinausgehender Nachteil soll nach dieser Bestimmung demzufolge nicht eintreten. Versucht bspw. eine steuerpflichtige Person, die im Quellenstaat einer Quellensteuer nach Art. 10 Abs. 2 lit. b OECD-MA unterliegt, durch Übertragung der Dividendenberechtigung auf eine andere Person von der Quellensteuer nach lit. a zu profitieren, kann ihr diese verwehrt werden. Gleichzeitig soll ihr, gestützt auf den optional vorgeschlagenen Abs. 8, jedoch die reduzierte Dividendenbesteuerung nach Art. 10 Abs. 2 lit. b OECD-MA gewährt werden können.¹²⁰ Zwar stellt sich damit in vielen Fällen das Folgeproblem, welche Gestaltung angemessen und korrekt gewesen wäre und anstelle des gewählten Vorgehens tritt; eine Problematik, die sich auch nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts bei der innerstaatlichen Steuerumgehung stellt. Gleichwohl steht ausser Frage, dass dieser zusätzliche Absatz ebenfalls in die DBA der Schweiz aufgenommen werden sollte.¹²¹ Eine andere Lösung würde, wie von Lang¹²² geltend gemacht, dazu führen, dass der PPT zusätzlich eine «penalizing»-Komponente beinhaltet, die mit rechtsstaatlichen wie auch verfassungsrechtlichen Grundsätzen in Konflikt steht.¹²³

3.5 Gewinndurchlaufregelung anstelle eines Principal Purposes Test

Aus dem Final Report ergibt sich, dass die Übernahme des PPT in ihre DBA bei einzelnen Staaten auf Widerstand stossen könnte. Um Treaty Shopping trotzdem bekämpfen zu können, sollten diese Staaten neben der LOB-Regel Bestimmungen in ihre DBA aufnehmen, um Gewinndurchlaufstrukturen («conduit arrangements») zu verhindern. Diese könnten auch auf bestimmte Abkom-

114 Vgl. bspw. die Frage, inwieweit auf den Tatbestand der Steuerumgehung im Bereich der beruflichen Vorsorge nach der 1. BVG-Revision noch gegriffen werden kann oder ob die Steuerumgehung neben den Bestimmungen zur indirekten Teilliquidation und der Transponierung noch einen Anwendungsbereich hat.

115 Ähnlich BÄEZ MORENO, GAARs and Treaties, From the Guiding principle to the Principal Purpose Test, 13 f.; LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 8; etwas zurückhaltender DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 133.

116 OECD, Final Report Action 6, 56, Kommentar zum PPT Rz 5, mit einem Beispiel, dem als solches zuzustimmen ist.

117 OECD, Final Report Action 6, 55, Kommentar zum PPT Rz 2. Dazu auch HONGLER/WINZAP, The application of the Swiss GAAR in a treaty context, 850, die zu Recht festhalten, dass aus dem PPT die Verweigerung des spezifischen Abkommensvorteils folge, nicht aber die Verweigerung der Abkommensberechtigung als solcher.

118 Vgl. dazu mit Kritik BÄEZ MORENO, GAARs and Treaties, From the Guiding principle to the Principal Purpose Test, 14 ff. Im Weiteren auch aus grundsätzlicher Sicht LANG, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, 14 ff.; DERS., BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, 661 ff.

119 OECD, Final Report Action 6, 64, Kommentar zum PPT Rz 16 f.

120 OECD, Final Report Action 6, 65, Kommentar zum PPT Rz 18.

121 Eine ähnliche Bestimmung ist denn auch in den neuesten DBA der Schweiz, die eine Missbrauchsbestimmung führen, enthalten. Dazu Abschn. 5.1 hinten.

122 LANG, BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, 662.

123 Dazu ausführlicher BÄEZ MORENO, GAARs and Treaties, From the Guiding principle to the Principal Purpose Test, 14 ff.

mensvorteile beschränkt werden. Bestimmungen in den DBA eines Staates zu Gewinndurchlaufstrukturen seien zudem dann nicht notwendig, wenn entsprechende Strukturen bereits durch innerstaatliche Missbrauchsbestimmungen oder eine entsprechende nationale Rechtsprechung verhindert würden.¹²⁴ Eine konkrete Formulierung einer Gewinndurchlaufregelung schlägt der Final Report aber nicht vor, sondern fügt 6 Beispiele an, die die Zielrichtung einer solchen Regelung veranschaulichen sollen.¹²⁵

4 Spielraum bei der Umsetzung von Action 6

Der Final Report belässt den Staaten bei der Implementierung von Action 6 einen gewissen Spielraum offen. Der OECD ist bewusst, dass sowohl die LOB-Regel als auch der PPT Vor- und Nachteile mit sich bringen, die sorgfältig abzuwägen seien. Auch aus rechtshistorischen Gegebenheiten könnten Staaten eine Präferenz für oder gegen das eine oder das andere haben.¹²⁶ Allerdings hält der Final Report auch klar fest, dass dieser Spielraum dem Zweck dienen müsse, möglichst griffige Regeln zu entwickeln und dass zumindest der Mindeststandard in die Abkommen aufgenommen werden sollte.¹²⁷

Zum Mindeststandard gehören der neue Titel und die Präambel.¹²⁸ Die darin zum Ausdruck kommende Intention der Vertragsstaaten, mit dem DBA auch Steuerhinterziehung und Steuerumgehung zu vermeiden, soll zudem durch die Wahl einer der folgenden Ansätze implementiert werden:¹²⁹

- a. eines kombinierten Ansatzes, bestehend aus einer LOB-Regel sowie dem PPT;
- b. der Einführung des PPT allein;
- c. der Einführung einer LOB-Regel, kombiniert mit einer abkommensbasierten allgemeinen Missbrauchsnorm, ähnlich dem PPT, die «conduit arrangements» erfasst oder einer innerstaatlichen Missbrauchsbestimmung bzw. einer Gerichtspraxis, mit denen das gleiche Ziel erreicht werden kann.

Im Weiteren sind die Ausführungen des Final Report aber verworren. Obwohl der Final Report von einem «com-

mitment» zur Übernahme des Mindeststandards spricht, das sowohl für bestehende wie künftige DBA gelte, lehnt er eine bestimmte Frist, innert welcher bestehende DBA revidiert und ergänzt werden müssen, ab. Zwar werde der Mindeststandard in das multilaterale Instrument aufgenommen; dieses sei aber nicht zwingend. Zwei Vertragsstaaten könnten auch eine andere Variante des Mindeststandards bevorzugen und diesen bilateral vereinbaren. Sei ein Staat der Meinung, dass er als Quellenstaat von Treaty Shopping nicht berührt sei, könne er auch überhaupt auf die Anwendung einer LOB-Regel oder den PPT verzichten; er müsse in diesem Fall aber zulassen, dass der andere Staat für sich entsprechende Bestimmungen aufnehme.¹³⁰ Trotz bzw. wohl gerade wegen dieser Spielräume wird aber ein «*monitoring of the implementation of the minimum standard*» als notwendig erachtet.¹³¹

Um den Staaten die Übernahme der neuen Bestimmungen in die bestehenden DBA zu erleichtern, wird vorgeschlagen, den Mindeststandard in das multilaterale Instrument gemäss Action 15 aufzunehmen. Dieses soll die Implementierung der aufgrund des BEPS-Projekts vorgeschlagenen Massnahmen in die DBA der einzelnen Staaten erleichtern, wobei die Funktionsweise wie der genaue Inhalt des multilateralen Instruments im laufenden Jahr durch eine Ad-hoc-Arbeitsgruppe erarbeitet werden. Diese Arbeiten sollen Ende 2016 abgeschlossen werden.¹³²

Der Bundesrat hat in seiner Medienmitteilung vom 5. Oktober 2015 bereits ausgeführt, dass noch nicht entschieden sei, ob der mit Action 6 verlangte Mindeststandard über das multilaterale Instrument oder auf bilateralem Weg umgesetzt werde.¹³³ Eine ausschliessliche Umsetzung über das multilaterale Instrument scheint angesichts des vom Final Report selbst eingeräumten Umsetzungsspielraums wenig geeignet. Auch sollte die Möglichkeit offen bleiben, die Form der Umsetzung des Mindeststandards als Verhandlungselement in die Anpassung eines DBA einzubringen.

124 OECD, Final Report Action 6, 65 ff., Kommentar zum PPT Rz 19.

125 OECD, Final Report Action 6, 65 ff., Kommentar zum PPT Rz 19.

126 OECD, Final Report Action 6, 19, Rz 21.

127 OECD, Final Report Action 6, 19, Rz 22.

128 OECD, Final Report Action 6, 19, Rz 22 f. Dazu auch Abschn. 2.2 vorne.

129 OECD, Final Report Action 6, 10, Executive Summary, sowie 19, Rz 22.

130 OECD, Final Report Action 6, 19 f., Rz 23.

131 OECD, Final Report Action 6, 20, Rz 23.

132 OECD, Final Report Action 6, 20, Rz 23. Vgl. auch die entsprechenden Updates auf der Homepage der OECD.

133 Medienmitteilung des Bundesrats vom 5. Oktober 2015, Neue obligatorische internationale OECD-Standards bei der Unternehmensbesteuerung: Auch die Schweiz ist gefordert.

5 Verhinderung von Missbräuchen nach den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz im Vergleich zum Principal Purposes Test

5.1 Statuierte Missbrauchsbestimmungen

Die Schweiz hat mittlerweile in mehrere ihrer DBA Missbrauchsbestimmungen aufgenommen, die unterschiedlichen Mustern folgen.

Neben den bekannten LOB-Regeln im DBA mit den USA und seit der Revision vom 21. Mai 2010 auch im DBA mit Japan¹³⁴ sowie den DBA, die teilweise (noch) die Bestimmungen des Missbrauchsbeschlusses integriert haben,¹³⁵ sind vor allem die in mehrere DBA aufgenommenen Gewinndurchlaufregeln anzusprechen. Eine solche wurde 2008 erstmals in das DBA mit Grossbritannien¹³⁶ aufgenommen sowie seither in mehrere weitere Abkommen¹³⁷. In den jüngsten DBA der Schweiz bzw. den dazu gehörigen Protokollen ist eine gegenüber dem DBA mit Grossbritannien erweiterte Missbrauchsklausel statuiert, die als eine Art PPT betrachtet werden kann.¹³⁸ Die in Ziff. 4 des Protokolls zum DBA mit Island enthaltene Bestimmung ist als derzeitige Vertragspraxis der Schweiz zu betrachten;¹³⁹ ihr erster Absatz lautet wie folgt:¹⁴⁰

4. Zu den Art. 10, 11, 12 und 21

«a) Die Art. 10, 11, 12 und 21 gelten nicht für Einkünfte, die aus einem Geschäft, einem Teil eines Geschäfts oder einer Abfolge von Geschäften resultieren oder von einem Rechtsträger vereinbart werden, wenn der hauptsächliche Zweck des Abschlusses des Geschäfts, des Teils des Geschäfts, der Abfolge der Geschäfte oder der Errichtung des Rechtsträgers darin besteht, die Vorteile der Art. 10, 11, 12 und 21 in Anspruch zu nehmen, und wenn bei Ausklammerung des Geschäfts, des Teils des Geschäfts, der Abfolge von Geschäften oder des Rechtsträgers diese Einkünfte einer Person zugerechnet würden, die in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist.»

In lit. b der Bestimmung wird die gleiche Regel für die Erlangung des Nullsatzes für Dividenden auf massgeblichen Beteiligungen festgesetzt, und in lit. c wird festgehalten, dass der hauptsächliche Zweck des fraglichen Geschäfts nicht in der Erlangung eines Abkommensvorteils liegen kann, wenn die nicht ansässige Person unter Ausklammerung des fraglichen Geschäfts die gleichen oder noch bessere Vorteile, gestützt auf ein anderes Abkommen, beanspruchen könnte.

Eine praktisch wortgleiche Regelung enthält das Protokoll zum DBA mit Liechtenstein,¹⁴¹ und eine entsprechende Regelung ist auch in das Änderungsprotokoll zum DBA mit Albanien¹⁴² aufgenommen.¹⁴³ Nach den Ausführungen in den entsprechenden Botschaften soll die Bestimmung sowohl Fälle des Gewinndurchlaufs umfassen wie auch Fälle, in denen Zwischenstrukturen eingesetzt werden, ohne dass Erträge weitergeleitet werden. Auch die Veräusserung einer Gesellschaft mit thesaurierten Gewinnen soll davon erfasst werden.¹⁴⁴

134 Art. 22A Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 19. Januar 1971 (SR 0.672.946.31), eingefügt durch Änderungsprotokoll vom 21. Mai 2010, in Kraft seit 30. Dezember 2011.

135 Dazu gehören das DBA mit Italien sowie das DBA mit Belgien, wobei im am 10. April 2014 unterzeichneten Zusatzabkommen zum DBA mit Belgien (noch nicht in Kraft) der entsprechende Art. 22 gestrichen und durch eine offener formulierte Missbrauchsklausel nach dem Muster des DBA mit Frankreich ersetzt wurde.

136 Art. 3 Abs. 1 lit. I iVm Art. 10 Abs. 6, 11 Abs. 7, 12 Abs. 5 und 21 Abs. 4 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 8. Dezember 1977 (SR 0.672.936.712).

137 Die gleiche Konzeption wie das DBA mit Grossbritannien enthalten die DBA mit Bulgarien, Chile, Estland, Hongkong, Indien, Mexiko, Peru, Russland, Slowenien, teils mit Variationen. Die DBA mit Frankreich, Kolumbien und das Zusatzabkommen vom 10. April 2014 zum DBA mit Belgien (noch nicht in Kraft) beinhalten hingegen eine stark abgewandelte, an den Missbrauchsbeschluss angelehnte Gewinndurchlaufregelung. Vgl. auch die Zusammenstellung von MATTEOTTI/KRENGER, Art. 1 N 72.

138 So SCHELLING, Swiss Tax Treaty Policy, 217 f., bereits in Bezug auf die Gewinndurchlaufregelung des DBA mit Grossbritannien.

139 So nach der Botschaft zur Genehmigung eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Island vom 12. November 2014, BBl 2015, 8941 ff., insb. 8950.

140 Ziff. 4 Protokoll zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Island zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen

men und vom Vermögen vom 10. Juli 2014, in Kraft seit 6. November 2015 (SR 0.672.944.51).

141 Ziff. 4 Protokoll zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10. Juli 2015 (noch nicht in Kraft), BBl 2015, 7849 ff., insb. 7870 f.

142 Art. XI. Änderungsprotokoll vom 9. September 2015 zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Albanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 12. November 1999 (SR 0.672.912.31); verfügbar unter <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/40907.pdf>.

143 Eine Zwischenposition zwischen den Gewinndurchlaufregeln nach dem Muster des DBA mit Grossbritannien und der aktuellen Vertragspraxis nimmt die in das Protokoll zum DBA mit Ungarn aufgenommene Missbrauchsregel ein (Ziff. 3 Protokoll zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Ungarn zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 12. September 2013 [SR 0.672.941.81]).

144 Botschaft zur Genehmigung eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Island vom 12. November 2014, BBl 2015, 8941 ff., insb. 8950.

Die Hauptunterschiede dieses «schweizerischen PPT» zum PPT nach dem Final Report sind rasch ersichtlich. Die in die DBA der Schweiz aufgenommene Regel

- ist auf Art. 10, 11, 12 und 21 des entsprechenden DBA beschränkt, wohingegen der PPT sämtliche aus dem massgebenden DBA fliessenden Abkommensvorteile umfasst;
- verlangt, dass der Hauptzweck bzw. der hauptsächliche Zweck der gewählten Gestaltung im Erlangen des Abkommensvorteils durch eine nicht abkommensberechtigte Person besteht,¹⁴⁵ wohingegen es nach dem PPT genügt, wenn einer der Hauptgründe in der Erlangung des Abkommensvorteils liegt;
- enthält keine Regelung dazu, wer welche Elemente der Missbrauchsregel beweisen muss.

In verschiedenen Botschaften zu den DBA der Schweiz, die eine Gewinndurchlaufregelung nach dem Muster des DBA mit Grossbritannien enthalten, wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der andere Staat die Missbrauchsbestimmung bereits angewendet wissen wollte, sofern einer der hauptsächlichen Gründe in der Erreichung des Abkommensvorteils lag. Dies ging der Schweiz jedoch zu weit, und sie konnte sich mit dem anderen Staat auf die abgeschwächte Formulierung einigen.¹⁴⁶

Hinzuweisen ist schliesslich darauf, dass einige DBA der Schweiz einen ausdrücklichen Vorbehalt innerstaatlicher Missbrauchsbestimmungen enthalten, wie namentlich das DBA mit Deutschland,¹⁴⁷ im Weiteren auch die DBA mit China¹⁴⁸ und mit Zypern.¹⁴⁹

5.2 Implizite allgemeine Missbrauchsklausel

Bekanntlich hat das Bundesgericht im sog. Dänemark-Entscheid aus dem Jahr 2005 erstmals und soweit ersichtlich auch letztmals einen ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt, der in jedem DBA enthalten ist, bejaht.¹⁵⁰ Es stützte sich dabei auf das in der Wiener Vertragsrechtskonvention verankerte Prinzip von Treu und Glauben, das auch die Pflicht zur Missbrauchsabwehr beinhaltet.¹⁵¹

Gemäss Bundesgericht fällt aber nicht jede vorteilhafte Steuergestaltung unter die implizite Missbrauchsklausel; die Steuerpflichtigen könnten ihre wirtschaftlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der steuerlichen Folgen gestalten.¹⁵² Ein Abkommensmissbrauch sei aber gegeben, wenn eine ausländisch kontrollierte Zwischengesellschaft quellensteuerbelastete Erträge empfängt und selber keine echte wirtschaftliche Geschäftstätigkeit ausübt.¹⁵³ Sofern das entsprechende DBA keine ausdrückliche Missbrauchsbestimmung enthält, sind gemäss Bundesgericht die allgemeine Bona-fide-Klausel sowie die Aktivitätsklausel anzuwenden.¹⁵⁴ Nach der allgemeinen Bona-fide-Klausel ist der Einwand des Abkommensmissbrauchs unbegründet, «wenn die Gesellschaft dartut, dass ihr Hauptzweck, ihre Geschäftsführung sowie der Erwerb und die Beibehaltung der Beteiligung oder anderer Vermögenswerte, aus denen die fraglichen Einkünfte stammen, auf wirtschaftlich beachtlichen Gründen basiert und nicht vorrangig auf die Erlangung von Vorteilen des betreffenden Abkommens abzielt»¹⁵⁵. Die Aktivitätsklausel greift nach dem Bundesgericht, «wenn die Gesellschaft in dem Staat, in dem sie ansässig ist, nachhaltig gewerblich tätig ist und die im anderen Vertragsstaat geltend gemachten Steuerentlastungen Einkünfte betreffen, die mit dieser Tätigkeit zusammenhängen»¹⁵⁶.

Das entscheidende Kriterium hinsichtlich des impliziten Missbrauchsvorbehalts ist demnach die Aktivität der Gesellschaft bzw. deren effektive Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat.¹⁵⁷ Sie ist insoweit mit den im Final Report aufgeführten Beispielen vergleichbar, die einen Missbrauch dann verneinen, wenn die ansässige Gesellschaft tatsächlich im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeit

¹⁴⁵ Ebenso SCHELLING, Swiss Tax Treaty Policy, 218.

¹⁴⁶ So z. B. Botschaft über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Chile vom 29. Oktober 2008, BBl 2008, 8857 ff., insb. 8866 f.; Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland vom 27. August 2008, BBl 2008, 7671 ff., insb. 7658.

¹⁴⁷ Art. 23 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 11. August 1971 (SR 0.672.913.62).

¹⁴⁸ Art. 27 Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Besonderen Verwaltungsregion Hongkong der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 4. Oktober 2011 (SR 0.672.941.61).

¹⁴⁹ Ziff. 1 Protokoll zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Zypern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 25. Juli 2014 (SR 0.672.925.81). Vgl. dazu auch die Ausführungen in der entsprechenden Botschaft, BBl 2014, 9125 ff., insb. 9130.

¹⁵⁰ BGer 28.11.2005, 2A.239/2005.

¹⁵¹ BGer 28.11.2005, 2A.239/2005, E. 3.4.3.

¹⁵² BGer 28.11.2005, 2A.239/2005, E. 3.5.

¹⁵³ Zum Ganzen ausführlich MATTEOTTI/KRENGER, Art. 1 N 333 ff. mwH.

¹⁵⁴ Beide Klauseln übernimmt das Bundesgericht aus dem Kommentar zum OECD-MA, Art. 1 Rz 19.

¹⁵⁵ Zit. BGer 28.11.2005, 2A.239/2005, E. 3.6.3.

¹⁵⁶ Zit. BGer 28.11.2005, 2A.239/2005, E. 3.6.3.

¹⁵⁷ Die in Frage stehende Gesellschaft erwies sich gemäss Bundesgericht als Briefkastenfirma, weshalb ein Abkommensmissbrauch gegeben war.

handelt und in ihrem Ansässigkeitsstaat genügend Substanz aufweist. Ähnlich wie zum «schweizerischen PPT» liegen die Hauptunterschiede zum PPT darin, dass der implizite Missbrauchsvorbehalt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur zum Tragen kommt, wenn die fragliche Gestaltung oder Transaktion vorwiegend zur Erlangung der Abkommensvorteile gewählt wurde. Weiter ist ihr auch die im PPT festgehaltene Beweislastregel fremd.

6 Implikationen und Handlungsbedarf für die Schweiz?

Wie ist weiter vorzugehen? Was ist der Schweiz in Bezug auf die Umsetzung von Action 6 und eine künftige Anwendung des PPT zu empfehlen?

Wie dargelegt, gehört die Übernahme des neuen Titels und der Präambel zum Mindeststandard der Action 6. Zu beachten ist indes, dass auf diese beiden Änderungen allein keine Massnahmen gegen die doppelte Nichtbesteuerung oder die Minderbesteuerung gestützt werden können. Sie stellen ein Auslegungselement unter mehreren dar.

Bei den weiteren Massnahmen zur Missbrauchsabwehr besteht ein Spielraum. So könnte auf den PPT überhaupt verzichtet werden, wenn stattdessen eine LOB-Regel, kombiniert mit einer Gewinndurchlaufregel, in die DBA der Schweiz aufgenommen wird. Auch die innerstaatlichen Bestimmungen und die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Bekämpfung von Missbräuchen können eingebracht werden. Die Übernahme der LOB-Regel in ihrer sehr detaillierten Form, ergänzt mit weiteren spezifischen Missbrauchsnormen, widerspricht indessen der schweizerischen Rechtstradition. Auch ist nicht wirklich sichergestellt, dass dadurch eine grössere Rechtssicherheit erreicht wird. Vermindert wäre allenfalls der mit einer allgemeinen Missbrauchsklausel wegen ihrer offenen unbestimmten Formulierung einhergehende Konflikt mit dem Legalitätsprinzip.

Schelling¹⁵⁸ hat sich bereits dahingehend geäussert, dass eine allgemeine Missbrauchsregel in Form eines PPT die von der Schweiz präferierte Form der Missbrauchsabwehr sei. Eine LOB-Regel erachtet er hingegen als zu starr, indem sie gewisse missbräuchliche Gestaltungen gar nicht erfasse, aber andere Bona-fide-Gestaltungen verhindere. Die von der Schweiz in ihre neueren Abkommen aufgenommene Gewinndurchlaufregelung sieht er als eine Art PPT, die mit ihrer engeren Formulierung aber

besser geeignet sei, den berechtigten geschäftlichen Interessen an einer gewählten Gestaltung oder Transaktion Rechnung zu tragen.¹⁵⁹

Selbstredend wäre eine Weiterführung der in die neuesten DBA der Schweiz aufgenommenen Klausel¹⁶⁰ eine überaus elegante Lösung. Es ist aber wohl fraglich, ob dies zukünftig möglich sein wird und eine vom PPT abweichende restriktivere Formulierung einerseits von den Vertragspartnern der Schweiz und andererseits vom angekündigten Monitoring-Prozess akzeptiert wird.¹⁶¹ Da auch eher unwahrscheinlich ist, dass die OECD den Wortlaut des PPT noch ändern und einschränken wird – auch wenn in diesem wie auch von vielen anderen Beiträgen gefordert –, ist dem Unheil wohl kaum zu entrinnen. Bleibt anzumerken, dass rechtsstaatliche Bedenken gegen die Aufnahme des PPT in die DBA der Schweiz – wie eingangs bereits vermerkt – auch angebracht werden könnten und sollten, aus internationaler realpolitischer Sicht hinter ihre Durchschlagskraft aber ein Fragezeichen zu setzen ist. Ein erstes DBA mit einem PPT gemäss Action 6 befindet sich denn auch in der Anhörung.

Dieser Beitrag hat versucht, im Rahmen eines solchen Szenarios den Auslegungsspielraum des PPT auszuloten. Auch wenn die Hürde des offenen Wortlauts zuerst übersprungen werden muss, können einige Argumente für eine restriktive Auslegung des PPT vorgebracht werden. Dazu gehört der von der OECD selber erarbeitete Kommentar zum PPT, der zwar Widersprüche in sich trägt, aber auch Ausführungen und Beispiele beinhaltet, die eine restriktive Handhabung des PPT erlauben.¹⁶² Gestützt darauf ist geltend zu machen, dass neben einem eindeutigen geschäftlichen Zweck einer Struktur oder Transaktion, der auch entsprechend tatsächlich nachgelebt wird, ein anderer «principal purpose» gar keinen Platz hat. Der Abkommensvorteil, der sich aus dem gewählten Vorgehen ergibt, nimmt unter dieser Voraussetzung immer die Funktion eines Nebenzwecks ein. Wie untersucht, sind im Weiteren die beiden massgebenden Satzteile «one of the principal purposes» und «in accordance with the object and purpose of the relevant pro-

159 So SCHELLING, Swiss Tax Treaty Policy, 218.

160 Dazu Abschn. 5.1 vorne.

161 Siehe dazu die Medienmitteilung der OECD über die Errichtung eines neuen Forums, dem alle interessierten Staaten beitreten können und das neben der Fortführung des BEPS-Projekts seine Umsetzung prüfen und überwachen soll: Press Release of 23 February 2006, All interested countries and jurisdictions to be invited to join global efforts led by the OECD and G20 to close international tax loopholes. Die erste Sitzung des Forums soll am 30. Juni/1. Juli 2016 in Kyoto stattfinden.

162 Dazu und zum Folgenden namentlich Abschn. 3.2.2 und 3.2.5 vorne.

158 SCHELLING, Swiss Tax Treaty Policy, 217 f.

visions of this Convention» einerseits stark auslegungsbedürftig und können andererseits in den meisten fraglichen Sachverhalten nur in Verbindung miteinander ausgelegt werden. Eine selbständige Zielsetzung einer Verteilungsnorm gibt es zudem meistens nicht – es steht auch beim PPT die sich aus der Präambel ergebende Zielsetzung im Vordergrund, zu verhindern, dass die Abkommensvorteile nicht abkommensberechtigten Personen zukommen. Zusätzlich ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass der PPT als eine mögliche Variante zur Erreichung des Mindeststandards vorgeschlagen wird, der die anderen Varianten, namentlich die LOB-Regel kombiniert mit einer Gewinndurchlaufregel, gegenüberstehen. Die LOB-Regel, auch unter Berücksichtigung der ergänzenden Gewinndurchlaufregel, geht indessen weniger weit als der PPT.¹⁶³ Es ist somit durchaus legitim, den PPT zwar als allgemeine Missbrauchsregel, aber in den Grenzen der LOB-Regel und der Gewinndurchlaufregel auszulegen.

Literatur

- BÁEZ MORENO ANDRÉS, GAARs and Treaties, From the Guiding principle to the Principal Purpose Test, What have we gained from BEPS Action 6? (January 26, 2016), verfügbar auf SSRN unter: <http://ssrn.com/abstract=2722459> (besucht am 20.3.2016)
- BAKER PHILIP, The BEPS Action Plan in the Light of EU Law: Treaty Abuse, *British Tax Review (BTR)* 2015, 408
- DANON ROBERT/SCHELLING CHRISTOPH, Switzerland in a Post-BEPS World, *Bulletin for International Taxation (BIT)* 2015, 197
- DE BROE LUC/LUTS JORIS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, *Intertax* 2015, 122
- GÄCHTER THOMAS, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Unter besonderer Berücksichtigung des Bundessozialversicherungsrechts, Zürich 2005
- HONGLER PETER/WINZAP MAURUS, The application of the Swiss GAAR in a treaty context. The Pre- and Post-BEPS World, *ASA* 83 (2014/15), 839
- HOOR OLIVER R./KREEMER PIERRE, The OECD discussion draft on BEPS Action 6 (prevent treaty abuse): A critical analysis, AGEFI Luxembourg, *Le Journal Financier de Luxembourg*, Mai 2014, 16
- HUBER MARKUS F. ET AL., Blickpunkt «BEPS» Base Erosion and Profit Shifting, *StR* 2014, 846 ff., *StR* 2015, 131, 753 und 952
- JUNG MARCEL R., Trends und Entwicklungen bei der Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs im internationalen Steuerrecht der Schweiz, *StR* 2011, 2
- KOLB ANDREAS, Überblick über das Update 2002 des OECD-Musterabkommens, *ASA* 71 (2002/03), 275
- KÖLZ ALFRED/HÄNER ISABELLE/BERTSCHI MARTIN, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. A., Zürich 2013
- LANG MICHAEL, Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, in: Elisabeth König u. a. (Hrsg.), *Privatstiftung und Umgründung: Gedenkschrift für Franz Helbich*, Wien 2014, 3
- BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, *Tax Notes International* 2014, 655
- LUTZ GEORG/SCHMIDT DANIEL, in: *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Basel 2015
- MATTEOTTI RENÉ, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Bern 2007
- «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, *zsis* 2008, Aufsätze Nr. 1
- MATTEOTTI RENÉ/KRENGER NICOLE ELISCHA, in: *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Basel 2015
- OBERSON XAVIER, *Précis de droit fiscal international*, 4^e édition, Berne 2014
- OESTERHELT STEFAN, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *ASA* 80 (2011/2012), 373
- PALAO TABOADA CARLOS, OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule, *Bulletin for International Taxation (BIT)* 2015, 602
- PINETZ ERIK, Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Prevention of Treaty Abuse, *Bulletin for International Taxation (BIT)* 2016, 113
- Use of a Principal Purpose Test to Prevent Treaty Abuse, in: Lang Michael et al. (Hrsg.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, Wien 2016, 271

¹⁶³ Ähnlich DE BROE/LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 127.

- SCHÄR DANIEL, Das Beweismass im Steuerrecht (I), StR 1996, I
- Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, St.Gallen 1998
- SCHELLING CHRISTOPH, Swiss Tax Treaty Policy, Bulletin for International Taxation (BIT) 2015, 216
- SIMONEK MADELEINE, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- STEWART MIRANDA, Abuse and Economic Substance in a Digital BEPS world, Bulletin for International Taxation (BIT) 2015, 399
- VANISTENDAEL FRANS, Is the Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law?, Bulletin for International Taxation (BIT) 2016, 163

Berichte

- OECD, Final Report Action 6, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6, 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris
- OECD, Final Report Action 7, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris
- OECD, 2014 Deliverable, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2014 Deliverable, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing
- OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 6: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Public Discussion Draft, 14 March 2014 – 9 April 2014, OECD Publishing, Paris
- OECD-MA, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing
- OECD, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, 2014, OECD Publishing
- OECD, Aktionsplan, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 2014, OECD Publishing